



"Decenio de la Igualdad de oportunidades para mujeres y hombres"
"Año de la unidad, la paz y el desarrollo"

OFICIO N° 346 -2023 -PR

Lima, 13 de noviembre de 2023

Señor
ALEJANDRO SOTO REYES
Presidente del Congreso de la República
Presente. -

Tenemos el agrado de dirigirnos a usted, con relación a la Autógrafa de Ley que sincera los intereses por devoluciones de pagos de tributos en exceso o indebidos, por retenciones o percepciones no aplicadas del impuesto general a las ventas y actualización de multas. Al respecto consideramos conveniente observarla por lo siguiente¹:

De la Autógrafa de Ley

1. Según el artículo 1 de la Autógrafa, este tiene por objeto sincerar los intereses por las devoluciones de los pagos tributarios realizados indebidamente o en exceso, de las devoluciones por retenciones o percepciones no aplicadas del impuesto general a las ventas y actualización de multas.

Asimismo, prevé modificaciones al Código Tributario² y a la Ley N° 28053³, las que se aprecian en el cuadro comparativo siguiente, donde lo subrayado corresponde a una eliminación y las partes en negrita corresponde a la modificación:

Texto Único Ordenado del Código Tributario	Texto de la Autógrafa
Artículo 28. COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA La Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Los intereses comprenden: 1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el Artículo 33; 2. El interés <u>moratorio</u> aplicable a las multas a que se refiere el Artículo 181; y, 3. El interés por aplazamiento <u>y/o</u> fraccionamiento de pago previsto en el Artículo 36.	Artículo 28. COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA La Administración Tributaria exige el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Los intereses comprenden: 1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33; 2. El interés aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181; y, 3. El interés por aplazamiento o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36".
Artículo 38. DEVOLUCIONES DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en	Artículo 38. DEVOLUCIONES DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectúan en

¹ Sobre la base del Informe N° 0119-2023-EF/61.01.

² Cuyo último Texto Único Ordenado (TUO) ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias. En adelante, el Código Tributario.

³ Ley que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Publicada el 08.08.2003.

<p>moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, <u>de conformidad con lo siguiente:</u></p> <p>a) <u>Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33.</u></p> <p>b) <u>Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20.</u></p> <p>Los intereses se <u>calcularán</u> aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33.</p> <p>Tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario deberá restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. <u>Tratándose de aquellas devoluciones que se tornen en indebidas, se aplicará el interés a que se refiere el literal b) del primer párrafo.</u></p>	<p>moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33.</p> <p>Los intereses se calculan aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33.</p> <p>Tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario debe restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. Tratándose de aquellas devoluciones que se tornen en indebidas, se aplica la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior”.</p>
<p>Artículo 181.- ACTUALIZACIÓN DE LAS MULTAS</p> <p>1. Interés aplicable Las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el Artículo <u>33</u>.</p> <p>2. Oportunidad El interés moratorio se <u>aplicará</u> desde la fecha en que <u>se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción.</u></p>	<p>ARTÍCULO 181. ACTUALIZACIÓN DE LAS MULTAS</p> <p>1. Interés aplicable Las multas impagas son actualizadas aplicando el interés a que se refiere el artículo 1244 del Decreto Legislativo 295, Código Civil.</p> <p>2. Oportunidad El interés se aplica desde la fecha en que se exige el pago de la multa al deudor por parte de la Administración”.</p>

Ley N° 28053	Texto de la Autógrafa
<p>Artículo 5. Intereses en la devolución de las retenciones y/o percepciones no aplicadas</p> <p><u>Precisase</u> que el interés aplicable a las devoluciones de las retenciones <u>y/o</u> percepciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas es aquel a que se refiere el artículo 38 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias. Dicho interés se <u>aplicará</u> en el periodo comprendido entre la fecha de presentación o de vencimiento de la declaración mensual donde conste el saldo acumulado de las retenciones <u>y/o</u> percepciones por el cual se solicita la devolución, lo que ocurra primero, y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva. <u>No obstante, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) a que se refiere el artículo 33 del Código Tributario a partir del día siguiente en que venza el plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para pronunciarse sobre la solicitud de devolución hasta la fecha en que la misma se ponga a disposición del solicitante.</u></p>	<p>Artículo 5. Intereses en la devolución de las retenciones o percepciones no aplicadas</p> <p>Se precisa que el interés aplicable a las devoluciones de las retenciones o percepciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas es aquel a que se refiere el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF y normas modificatorias. Dicho interés se aplica en el periodo comprendido entre la fecha de presentación o de vencimiento de la declaración mensual donde conste el saldo acumulado de las retenciones o percepciones por el cual se solicita la devolución, lo que ocurra primero, y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.</p>

A través de la Primera Disposición Complementaria Final de la Autógrafa se establece que:

- Las modificaciones propuestas se apliquen a las solicitudes de devolución de los mencionados pagos indebidos o en exceso y de las retenciones o percepciones no aplicadas del IGV que se encuentren pendientes de resolución y devolución a la fecha de entrada en vigor de la presente ley.
- Asimismo, lo expuesto es de aplicación a las multas a que se refieren los artículos 28 y 181 del Código Tributario, modificados por la Autógrafa, que se encuentren pendientes de notificación a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley; y,
- Los intereses dispuestos en la presente ley se computan a partir de su entrada en vigencia.

En la Segunda Disposición Complementaria Final de la Autógrafa se dispone que la norma planteada entra en vigor a partir del primer día calendario del mes siguiente al de su publicación.

Observaciones a la Autógrafa de Ley

2. Al respecto debemos señalar lo siguiente:

Sobre la modificación del artículo 28 del Código Tributario

En cuanto a la modificación del numeral 3 del artículo 28 del Código Tributario, se elimina la referencia a la tasa de interés aplicable a las solicitudes que involucran aplazamiento con fraccionamiento, debido a que el texto planteado solo hace referencia al aplazamiento o al fraccionamiento.

Sin embargo, debe considerarse que el marco legal vigente también regula el otorgamiento de ambas facilidades al mismo tiempo.

En efecto, el artículo 36 del Código Tributario prevé que se puede conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general, excepto en los casos de los tributos retenidos o percibidos, de la manera que establezca el Poder Ejecutivo. Asimismo, en casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, con excepción de tributos retenidos o percibidos, siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que aquélla establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

En esta línea, la SUNAT mediante la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT, aprobó el reglamento de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria por tributos interrtos, cuyo párrafo 4.1 del artículo 4 establece los plazos máximos para el aplazamiento y/o fraccionamiento los cuales son los siguientes:

- a) En caso de aplazamiento: hasta seis (6) meses.
- b) En caso de fraccionamiento o aplazamiento y fraccionamiento: hasta setenta y dos (72) meses.

Asimismo, el párrafo 4.2 refiere que los plazos mínimos son:

- a) Un (1) mes, en caso de aplazamiento.
- b) Dos (2) meses, en caso de fraccionamiento.
- c) Un (1) mes de aplazamiento y dos (2) meses de fraccionamiento, cuando ambos se otorguen de manera conjunta.

Adicionalmente, el artículo 19 del referido reglamento regula el interés aplicable al fraccionamiento y/o aplazamiento como sigue:

“Artículo 19°. - DEL INTERÉS

En lo que se refiere al interés se tiene en cuenta lo siguiente:

- a) *El interés del aplazamiento es un interés al rebatir diario sobre el monto de la deuda acogida.*
- b) *El interés del fraccionamiento es un interés al rebatir mensual sobre el saldo de la deuda acogida, se calcula aplicando la tasa de interés de fraccionamiento indicado en el literal c) del presente artículo durante el período comprendido desde el día siguiente del vencimiento de la cuota anterior hasta el día de vencimiento de la cuota correspondiente, con excepción de la primera cuota del fraccionamiento.*
- c) *La tasa de interés aplicable para el período de aplazamiento y para el período de fraccionamiento es el ochenta por ciento (80%) de la TIM vigente a la fecha de emisión de la resolución aprobatoria. Dicha tasa de interés puede ser variada de acuerdo a lo señalado en el artículo 20°.*
- d) *Al final del plazo del aplazamiento se debe cancelar tanto los intereses como la deuda aplazada. En caso de aplazamiento y fraccionamiento, al vencimiento del plazo de aplazamiento se cancela únicamente los intereses correspondientes a este, así como la cuota de acogimiento, debiendo las cuotas del fraccionamiento ser canceladas en la fecha de su vencimiento.”*

Cabe resaltar que el cálculo de los intereses es diferente para el fraccionamiento y aplazamiento.

Como puede verse, actualmente la administración tributaria está habilitada a otorgar facilidades de pago mediante el fraccionamiento y/o aplazamiento, por lo que la modificación que prevé la Autógrafa sin la debida motivación en la exposición de motivos⁴ puede generar litigiosidad sobre el alcance de la modificación, al no tener certeza sobre su finalidad.

4 Tanto del Proyecto de Ley N° 3678/2022-CR como del documento de la CEBFIF que aprobó el Dictamen.

Sobre la modificación del primer párrafo del artículo 38 del Código Tributario

Conforme a lo dispuesto en el artículo 38 del Código Tributario las devoluciones por pagos indebidos o en exceso se efectúan agregándoles un interés fijado por la administración tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo siguiente:

- a) Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la administración tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la TIM.
- b) Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el literal anterior, la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la SBS el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20.

La Autógrafa plantea eliminar la diferenciación que en cuanto al interés a aplicar contempla el artículo 38 a efecto de que, en todos los casos se aplique la TIM.

De la revisión de la exposición de motivos del Proyecto de Ley N° 3678/2022-CR que ha dado lugar a la Autógrafa, se aprecia que la modificación pretende sustentarse con diversas afirmaciones de carácter subjetivo que no cuentan con ningún respaldo en la data que existe sobre las devoluciones que efectúa la SUNAT y que tampoco son legal ni técnicamente correctas, como a continuación se explica:

- a) Se afirma que es inequitativo que exista diferencia entre el interés que aplica el Estado sobre las deudas tributarias y el que este aplica a determinadas devoluciones⁵. Esa diferenciación, además vulnera el principio de igualdad que contempla el artículo 74 de la Constitución Política del Perú⁶⁻⁷

Al respecto, de ningún modo constituye una falta de equidad brindar un tratamiento diferenciado a los intereses que aplica el Estado sobre las deudas tributarias y los que aplica a las devoluciones por pagos indebidos o en exceso a que se refiere el literal b) del artículo 38 del Código Tributario.

Debe tenerse en cuenta que la aplicación de los intereses moratorios tiene un doble objetivo, por un lado, incentivar el pago oportuno de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes⁸⁻⁹ y, por otro, indemnizar al acreedor tributario por el no cobro oportuno de la deuda¹⁰⁻¹¹. En sentido similar, se pronuncia Núñez Riva

5 Se entiende que la Autógrafa solo se está refiriendo a las devoluciones respecto de las que se aplica una tasa de interés diferente de la TIM.

6 Esto parece fluir del hecho que en la página 13 de la exposición de motivos se considera como marco legal al citado artículo de la Constitución Política del Perú y, en particular, al principio de igualdad al que alude el mencionado artículo.

7 El referido artículo establece, entre otros, que el Estado al ejercer la potestad tributaria debe respetar el principio de igualdad.

8 La aplicación de la TIM sirve para reforzar el deber de puntualidad en el pago de las obligaciones tributarias y para disuadir el incumplimiento en el pago de los tributos.

9 Este objetivo es importante porque se tiene relación con el deber de contribuir, por lo que si se dejan de pagar los tributos se afecta a toda la población, puesto que se priva al Estado de los recursos necesarios para brindar los servicios públicos básicos que esta requiere, afectándose el bien común.

10 Ver lo señalado en el fundamento 28 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 02051-2016-PA/TC.

11 En la sentencia antes mencionada, además, se indica que la distinta naturaleza jurídica de los contribuyentes (persona natural o persona jurídica dedicada a la actividad empresarial), así como el destino o uso económico que puedan dar al monto que adeudan a la administración tributaria, resultan criterios irrelevantes para establecer un tratamiento diferenciado en el cobro de los intereses moratorios a los contribuyentes, toda vez que con dicho cobro no se busca sancionar un

cuando indica que el interés moratorio cumple una función económica que es la de reparar el retardo en la ejecución de una obligación¹².

Ahora bien, ese doble objetivo no se cumple en el caso de los intereses que se deben aplicar sobre los montos a devolver a que se refiere el literal b) del artículo 38 del Código Tributario, pues:

- Obviamente en este caso no se trata de incentivar a los deudores tributarios a pagar sus deudas tributarias o disuadirlos de dejar de pagarlas.
- En el supuesto previsto en el literal b) del artículo 38 del Código Tributario, el pago indebido o en exceso no es inducido por una actuación de la administración tributaria. En ese sentido, no existiría motivo para dar a este supuesto un tratamiento similar a aquel en que la administración tributaria con su actuación induce a error al referido deudor, en cuyo caso se aplica la TIM. En efecto, cuál sería la razón por la cual tendría que aplicarse el interés moratorio en dicho supuesto, cuando no se está ante una actuación de parte de la administración tributaria que pudiera justificar se otorgue un resarcimiento al deudor tributario.

En este punto, cabe recordar que la razón por la cual tratándose de la devolución de pagos indebidos o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la administración tributaria se aplica la TIM es justamente porque en ese caso el deudor tributario ha sido inducido por la administración tributaria a efectuar dicho pago, lo que no ocurre en el caso de las devoluciones a que se refiere el inciso b) del artículo 38 del Código Tributario.

En relación con esto último resulta interesante traer a colación lo que, en el mismo sentido, se señala en el voto singular de los magistrados Manuel Miranda Canales, Ernesto Blume Fortini y José Luis Sardón de Taboada recaído en el expediente N° 03404-2013-PA/TC, según el cual:

- La regulación original del artículo 38 del Código Tributario¹³ hacía una distinción justificada y objetiva entre dos supuestos de pagos indebidos o en exceso.
- Por un lado, regulaba aquel supuesto en el cual el propio contribuyente -con motivo, por ejemplo, de una interpretación errada de las normas- efectuaba el pago indebido por su propia cuenta, realizando el acto de pago por propia voluntad aun cuando este estuviera viciado por su propio error. Dado que el error partía del contribuyente, el legislador consideró conveniente que, entre otros, la tasa fuera menos onerosa para la administración tributaria.
- Distinto era el supuesto en que el pago indebido o en exceso no se efectuaba en virtud de error imputable al contribuyente, sino que, por el contrario, la voluntad de este estaba orientada por un acto previo de la administración tributaria. Precisamente el carácter coercitivo de dicho pago, provocado por la actuación de la administración tributaria, justificó que el legislador otorgue una carga más onerosa sobre esta al momento de tener que devolverlo al

eventual provecho económico que pudiera obtener el contribuyente sino indemnizar al estado por el no pago oportuno de su acreencia.

12 En la Revista Derecho & Sociedad. N° 43, página 231.

13 Si bien este voto se refiere al texto original del artículo 38 del Decreto Legislativo N° 816, debe tenerse en cuenta que el texto actual es muy similar a aquél, por lo que lo indicado en este voto resulta pertinente.

contribuyente, imponiendo a tal efecto la aplicación de una tasa de interés más alta (la TIM).

Como se puede apreciar, resulta equitativo la regulación de tasas diferenciadas frente a situaciones distintas como es el caso del pago indebido o en exceso inducido por la administración tributaria y el efectuado por error del propio contribuyente.

Por otra parte, en cuanto al principio de igualdad corresponde mencionar, siguiendo lo señalado por Núñez Riva¹⁴, que lo que este principio cautela es que todos aquellos que se encuentren en la misma condición sean tratados de la misma manera, tanto en la ley como en la aplicación de esta. Añade que, es este principio el que explica la distribución equivalente de la carga tributaria.

Además, hace mención a las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 261-2003-AA/TC y N° 0016-2002-AI/TC en las que se ha establecido que la igualdad es un -principio- derecho que instala a las personas situadas en idéntica condición, en un plano de equivalencia, lo que involucra una conformidad o identidad por coincidencia de naturaleza, circunstancia, calidad, cantidad o forma, de modo tal que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a una persona de los derechos que se conceden a otra, en paridad sincrónica o por concurrencia de razones, así pues el derecho a la igualdad consignado en la Constitución Política del Perú no significa, siempre y en todos los casos, un trato legal uniforme hacia los ciudadanos¹⁵.

De lo antes señalado fluye que el principio de igualdad se refiere a no instaurar tratamientos discriminatorios, siendo que un tratamiento desigual que se origina en circunstancias o situaciones desiguales no califica como una discriminación.

En ese sentido, como se ha explicado anteriormente, las siguientes situaciones no son iguales, razón por la cual justifican un tratamiento distinto:

- I. El pago extemporáneo de tributos y multas. A este pago se aplica la TIM, la cual tiene un fin disuasorio y restitutorio.
- II. Las devoluciones por pagos indebidos o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la administración tributaria. A estas devoluciones se aplica la TIM debido a que el referido pago fue inducido por la administración tributaria.
- III. Las devoluciones de pagos indebidos o en exceso que no resulten como consecuencia de cualquier documento emitido por la administración tributaria. A estas devoluciones se aplica el interés que fije la referida administración considerando el parámetro previsto en el literal b) del artículo 38 del Código Tributario, el cual no tiene carácter resarcitorio sino compensatorio.

En consecuencia, la diferenciación de tasas de interés aplicables respecto de situaciones distintas no vulnera el principio de igualdad.

Al respecto, incluso el artículo 1242 del Código Civil distingue entre dos tipos de interés: el moratorio y el compensatorio. Así, señala que mientras el interés

¹⁴ En la Revista Derecho & Sociedad. N° 43, página 230.

¹⁵ El derecho a la igualdad supone tratar "igual a los que son iguales y distinto a los que son distintos".

moratorio tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago, el interés compensatorio constituye la contraprestación por el uso del dinero o cualquier otro bien, lo que confirma que no resulta contrario a la equidad o al principio de igualdad hacer una diferenciación respecto de los intereses que corresponde aplicar dependiendo del supuesto frente al cual se está.

Finalmente, resulta pertinente señalar que conforme a lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 066-2020/SUNAT¹⁶, actualmente la tasa de interés que se aplica a las devoluciones a que se refiere el literal b) del artículo 38 del Código Tributario es de 0,42%, mientras que, de acuerdo con información de la SBS¹⁷, la mayor tasa anual que ofrecen los bancos por depósitos de ahorro es de 4,17%, lo que equivale a una tasa mensual de 0,34%, por lo tanto, la tasa de interés que actualmente se aplica a las devoluciones bajo comentario está por encima de la que pagan los bancos, razón por la cual tampoco económicamente se justifica elevar esta tasa a 0,9%¹⁸.

- b) Se afirma que el costo del dinero que se deja de pagar al Estado y el dinero que se paga en exceso o indebidamente, tiene el mismo valor económico y financiero para el Estado y el contribuyente. Además, que mientras el contribuyente sufre financieramente por la falta de liquidez que le genera no contar con los fondos que se le deben devolver, esos recursos son usados por el fisco obteniendo provecho económico de estos.

En cuanto a estas afirmaciones cabe destacar que pretender aplicar la TIM respecto de las devoluciones por pagos indebidos o en exceso a que se refiere el literal b) del artículo 38 del Código Tributario conlleva aplicar a estas devoluciones una tasa de interés que no tiene un fin compensatorio sino resarcitorio, siendo que tratándose de estas devoluciones no existe razón alguna para efectuar tal resarcimiento.

Además, la aplicación del interés moratorio no corresponde sea sustentada con alusiones al costo del dinero o a las ventajas económicas por la utilización del uso de dinero, pues el fin de este interés no es compensatorio.

- c) En la exposición de motivos del Proyecto de Ley N° 3678/2022-CR que ha originado la Autógrafa se señala que la no aplicación de la TIM tratándose de las devoluciones por pagos indebidos o en exceso a que se refiere el literal b) del artículo 38 del Código Tributario genera incentivos perversos para realizar procedimientos engorrosos y largos e iniciar acciones de control coercitivas para generar temor en los contribuyentes que pretendan solicitar devoluciones.

Además, que los procedimientos para solicitar y obtener la devolución de los pagos en exceso e indebidos realizados están diseñados para desanimar al contribuyente y dilatar el mayor tiempo posible la entrega de su dinero, para que el fisco siga haciendo uso de fondos que no le pertenecen, incluso se llega a indicar en la exposición de motivos que en la mayoría de casos la SUNAT se excede del plazo que tiene para resolver las solicitudes de devolución y que si ello ocurre opera el silencio negativo.

¹⁶ Publicada el 31.3.2020.

¹⁷ Información extraída de la página web de la SBS con fecha 20.1.2023.

¹⁸ Esta es la TIM vigente de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 044-2021/SUNAT.

También que los contribuyentes que solicitan la devolución son verificados internamente y fiscalizados en busca de argumentos para evitar la devolución y que deben tener toda la documentación lista en el domicilio fiscal porque la SUNAT puede decidir fiscalizarlos y que casi siempre van por lana y salen trasquilados.

En primer lugar, resulta inaceptable la afirmación respecto de que la existencia de tasas distintas a la TIM para efecto de las devoluciones por pagos indebidos o en exceso a que se refiere el literal b) del artículo 38 del Código Tributario constituye un incentivo para que la administración tributaria se demore en la atención de las solicitudes de devolución o a propósito realice procedimientos largos y acciones coercitivas para desalentar que los contribuyentes presenten solicitudes de devolución, pues en esa afirmación subyace la idea de que la administración tributaria está llana a actuar de mala fe, sin transparencia y en detrimento de los deudores tributarios dilatando innecesariamente la resolución de los procedimientos de devolución, lo cual no se condice con la realidad.

En segundo lugar, la atención de las solicitudes de devolución por parte de la SUNAT dentro del plazo legal establecido es uno de los compromisos asumidos por dicha institución, tan es así que, no obstante, la gran cantidad de solicitudes presentadas, de los problemas generados por la pandemia de la COVID 19¹⁹ y de que se cuenta con recursos limitados, la SUNAT ha atendido más del 98% de las solicitudes de devolución que fueron presentadas durante los años 2020 a 2022²⁰ dentro del plazo legal establecido para ello²¹, de donde fluye²² que respecto de la mayor parte de las devoluciones no existe demora alguna que justifiquen las afirmaciones que se hacen en la exposición de motivos sin ofrecer ningún tipo de evidencia. Si la intención fuera dilatar la atención de estas solicitudes, la estadística debería arrojar una cifra inversa, es decir, la mayor parte de solicitudes debiera ser atendida fuera del plazo legal.

En tercer lugar, sobre la aplicación del silencio negativo cuando la administración tributaria hubiere excedido el plazo para resolver, debe tenerse en cuenta que en los procedimientos en los que se generan obligaciones de dar del Estado resulta razonable y necesario que ante la ausencia de pronunciamiento se aplique el silencio negativo²³⁻²⁴.

19 Como la falta del desplazamiento del personal a las oficinas y acceso a los sistemas, debido al confinamiento decretado por el Gobierno, entre otros.

20 Según información del Sistema Integrado de Recaudación Tributaria. Oficina de Control de Gestión e Información de la Intendencia Nacional de Gestión de Procesos (INGP) de la SUNAT.

21 De acuerdo con el artículo 162 del Código Tributario, las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria deben ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de 45 días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la administración tributaria, siendo este el caso de las solicitudes de devolución de pagos indebidos o en exceso. Ver también lo previsto en el artículo 32 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por el Decreto Supremo N° 126-94-EF, publicado el 29.9.1994 y normas modificatorias.

22 A diferencia de lo indicado en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 3678/2022-CR.

23 Según el artículo 163 del código tributario de no resolverse las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria dentro del plazo establecido para ello, el contribuyente puede considerar denegada su solicitud e impugnar.

24 Nótese que incluso el párrafo 38.1 del artículo 38 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, publicado el 25.1.2019 y normas modificatorias, prevé la aplicación del silencio administrativo negativo tratándose de procedimientos en los que se genera una obligación de dar o hacer del Estado, con lo cual se puede afirmar que el tratamiento contemplado respecto de las solicitudes de devolución de pagos indebidos o en exceso de carácter tributario es similar al que con carácter general establece el mencionado TUO.

En cuarto lugar, el procedimiento para la devolución de pagos indebidos o en exceso, no es engorroso ni está diseñado para desalentar al deudor tributario a presentar sus solicitudes de devolución.

Si ello fuera así, cómo se explica que, durante los años 2020, 2021 y 2022 se hayan presentado una cantidad superior al millón de solicitudes de devolución²⁵.

Además, la presentación de un formato sumamente sencillo y un escrito fundamentado²⁶ mediante el cual se sustenta que se ha efectuado el pago indebido o en exceso que origina la devolución es lo mínimo que se requiere a alguien que afirma que tiene un derecho y a quien naturalmente corresponde aportar las pruebas, incluyendo la documentación sustentatoria²⁷, para acreditar la existencia de ese derecho.

Asimismo, en la exposición de motivos del Proyecto de Ley N° 3678/2022-CR antes indicado, se incurre en error al señalar que para presentar el formato y el escrito al que se alude en el párrafo anterior se requiere la firma de un abogado o contador, pues no es un requisito exigible para presentar la solicitud de devolución²⁸. Queda a discreción de cada deudor tributario determinar si requiere o no la asistencia o no de los referidos profesionales.

En quinto lugar, también debe rechazarse la afirmación de que los deudores tributarios que solicitan la devolución son verificados y fiscalizados para “buscar argumentos para evitar la devolución y que en la mayoría de los casos van por lana y salen trasquilados”.

Sobre el particular, debe tenerse en cuenta que respecto de las solicitudes de devolución presentadas en los años 2020 al 2022 más del 87% han sido declaradas procedentes y procedentes en parte²⁹, data que resulta suficiente para invalidar la afirmación antes aludida.

De otro lado, no debe perderse de vista que la administración tributaria debe velar porque los montos a devolver a los deudores tributarios que han incurrido en pagos indebidos o en exceso sean los que verdaderamente les corresponden, pues lo que está en juego es la disposición de recursos del Estado, es decir, recursos de todos los peruanos y que el Estado requiere para atender las necesidades básicas de la población.

En ese sentido, el hecho que la administración tributaria realice una verificación o fiscalización en forma previa a la devolución tiene como objeto garantizar que no se entreguen recursos del erario nacional a quien no corresponde, así como evitar que se entreguen montos que no son los correctos y, en modo alguno, puede

25 Según información del Sistema Integrado de Recaudación Tributaria. Oficina de Control de Gestión e Información de la INGP de la SUNAT.

26 El artículo 31 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables dispone que, tratándose de pagos indebidos o en exceso de deudas tributarias cuya administración está a cargo de la SUNAT la devolución se solicita mediante escrito fundamentado, al que se adjunta el formulario correspondiente. Añade que, la SUNAT puede establecer que el referido formulario sea presentado en medio informático, de acuerdo con la forma y condiciones que señale para tal fin y puede establecer que la información contenida en el escrito fundamentado sea incorporada al formulario.

27 Cabe mencionar que si alguna de esa información ya obrara en SUNAT no se exige su presentación o exhibición.

28 Según lo dispuesto en los los artículos 137 y 142 del Código Tributario se aprecia que ni siquiera se exige la firma de un abogado o contador para la presentación de la reclamación o apelación, a diferencia de lo que se indica en la exposición de motivos.

29 Según información del Sistema Integrado de Recaudación Tributaria. Oficina de Control de Gestión e Información de la INGP de la SUNAT.

sostenerse que el fin de esas acciones es evitar realizar la devolución o que realizar verificaciones o fiscalizaciones son acciones que se llevan a cabo para infundir temor en los administrados.

En este punto, cabe destacar que la devolución de los pagos en exceso indebidos no puede ser realizada en forma automática, pues aun cuando la SUNAT cuenta con información de los comprobantes de pago electrónicos, ello no es suficiente para efecto de poder determinar si se ha efectuado un pago en exceso o indebido, ello teniendo en cuenta que más allá de los comprobantes de pago para realizar la determinación de tributos como el IGV y el impuesto a la renta es necesario conocer, por ejemplo, el real destino que se ha dado a los bienes que se han adquirido, si se cumple o no con el principio de causalidad e inclusive si la operación por la cual se emite el comprobante de pago es real, aspectos que solo pueden ser verificados a través de una verificación o fiscalización.

Lo señalado en esta parte del presente documento resulta útil también para desvirtuar las afirmaciones que se realizan sobre el “facilismo fiscal” y las acciones “facilistas y abusivas” que según la exposición de motivos del Proyecto de Ley N° 3678/2022-CR efectúa la administración tributaria³⁰.

- d) La exposición de motivos también señala que cuando los deudores tributarios se equivocan al consignar el código de tributo, incurren en un tremendo problema, pues se genera una deuda pendiente por el concepto que pretendían pagar sujeta a la aplicación de la TIM, mientras que respecto del pago indebido en que incurren se les aplica una tasa de interés de 0,42% mensual.

Al respecto, en la exposición de motivos no se ha tenido en cuenta que la cuadragésimo novena disposición complementaria del Código Tributario³¹ señala que cuando al realizarse el pago de la deuda tributaria se incurra en error al indicar el tributo o multa por el cual este se efectúa, la SUNAT, a iniciativa de parte o de oficio, verificará dicho hecho. Agrega que, de comprobarse la existencia del error se tendrá por cancelada la deuda tributaria o realizado el pago parcial respectivo en la fecha en que el deudor tributario ingresó el monto correspondiente.

Como se puede apreciar, cuando el sujeto incurre en el error señalado en la exposición de motivos es posible subsanar dicho error, por lo que no se genera el problema que se describe en la exposición de motivos.

Por último, conviene, referir el tratamiento que otros países brindan a los intereses aplicables a las devoluciones por pagos indebidos o en exceso, a efecto de constatar que el tratamiento que se brinda en la normativa peruana al respecto es más favorable al contemplado en los referidos países:

- Costa Rica³² solo reconoce intereses de devolución, si el pago fue inducido o forzado por la administración tributaria.

³⁰ Pareciera que de acuerdo con la exposición de motivos en todos los casos es innecesario realizar una fiscalización o verificación para resolver una solicitud de devolución, lo cual no resulta razonable.

³¹ Cabe mencionar que en esta disposición se recoge lo que establece la Séptima Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15.3.2007.

³² Artículo 43 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, disponible en http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

- En el caso de Colombia³³, el artículo 863 del Estatuto Tributario dispone que:

"Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos: Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

En todos los casos en que el saldo a favor hubiere sido discutido, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación."

Aplicación de la TIM tratándose de las devoluciones efectuadas por la administración tributaria independientemente de que se trate de devoluciones que resulten en exceso o en forma indebida o se tornen en indebidas

El tercer párrafo del artículo 38 dispone que en el caso de las devoluciones efectuadas por la administración tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario debe restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la TIM, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. Agrega que, tratándose de aquellas devoluciones que se tornen en indebidas, se aplica la tasa de interés a que se refiere el literal b) del artículo 38 del Código Tributario.

En concordancia con la propuesta planteada respecto a que el interés a aplicar no varíe dependiendo de si el pago indebido o en exceso fue inducido o no por la administración tributaria, la Autógrafa también propone eliminar la diferenciación que establece el tercer párrafo del artículo 38 del Código Tributario en cuanto al interés a aplicar a los montos que debe restituir el deudor tributario por devoluciones efectuadas por la administración tributaria, dependiendo de si dichas devoluciones resultaron en exceso o indebidas o si se tornaron en indebidas, a efecto de aplicar en todos los casos la TIM.

Sobre el particular, cabe mencionar que, además de lo señalado respecto a la aplicación de la TIM para todas las devoluciones por pagos indebidos o en exceso, la propuesta termina siendo perjudicial para los deudores tributarios puesto que si estos reciben una devolución por parte de la administración tributaria y esta se torna en indebida, en lugar de devolver el monto que han recibido aplicando la tasa de interés a que se refiere el literal b) del artículo 38 del Código Tributario que actualmente es de 0,42% deben aplicar la TIM que es de 0,9%.

De la modificación del artículo 181 del Código Tributario

La Autógrafa plantea modificar el numeral 1 del artículo 181 del Código Tributario para establecer que el interés aplicable a las multas impagas no sea la TIM sino el interés a que se refiere el artículo 1244 del Código Civil³⁴ y que este se aplicará desde la fecha en que la administración tributaria exige el pago de la multa y no desde la fecha en

³³ Artículo 863 del Estatuto Tributario, disponible en https://www.mincit.gov.co/ministerio/normograma_sig/procesos-misionales/facilitacion-del-comercio-y-defensa-comercial/decretos/1967-1990/decreto-624-de-1989-2.aspx

³⁴ Este artículo se refiere a la tasa de interés legal, la cual es fijada por el Banco Central de Reserva del Perú. Nótese que conforme a lo dispuesto en el artículo 1246 del Código Civil si no se ha convenido el interés moratorio, el deudor solo está obligado a pagar por causa de mora el interés compensatorio pactado y, en su defecto, el interés legal.

que se cometió la infracción o cuando no sea posible establecer dicha fecha, desde la fecha que en la administración tributaria detectó la infracción.

Al respecto, no se encuentra conforme la modificación en cuanto a los intereses a aplicar a las multas ni tampoco la referida a la variación de la fecha a partir de la cual se computan los intereses por lo siguiente:

- a) La multa es un componente de la deuda tributaria, por lo tanto, si se produce una omisión de su pago, corresponde aplicar la TIM, pues al igual que en el caso de los tributos es necesario desincentivar a los sujetos a que dejen de abonarla, lo que no ocurriría si es que sobre ella se aplica un interés ostensiblemente menor que la TIM³⁵. Además, debe tenerse en cuenta que si por el no pago de las multas se aplica un interés diminuto, ello puede motivar a que los deudores tributarios dejen de pagarlas o no las paguen oportunamente, lo que resta eficacia al efecto disuasorio que implica la aplicación de este tipo de sanción.

Además, no se entiende la razón por la cual en el caso de las multas no correspondería resarcir al acreedor tributario por el no cobro oportuno de estas, si el deudor tributario que se encuentra obligado a pagarla, ha omitido realizar dicho pago en forma oportuna, perjudicando con su omisión al acreedor tributario.

El efecto de lo señalado en los párrafos precedentes es aún peor con la pretensión de que el interés aplicable a las multas solo se genere a partir de que la administración tributaria exija el pago de la multa, pues pese a que hay una multa que se ha generado y pendiente de pago no se aplicará interés sobre esta hasta la fecha en que se exija su pago.

Computar los intereses desde la exigencia del pago resulta irrazonable pues la administración tributaria solo puede exigir el pago mediante el procedimiento de cobranza coactiva, lo cual se da luego de la determinación del monto de la multa, el resultado de la reclamación y la apelación en las instancias administrativas, siendo que cada etapa tiene sus propios plazos

De esta manera, los sujetos tienen un incentivo adicional para dejar de pagar o no pagar oportunamente la multa, disminuyendo indebidamente el efecto que debe tener este tipo de sanciones.

Además, debe considerarse que la SUNAT cuenta con recursos limitados, por lo que no está en condiciones de verificar o fiscalizar a todos los contribuyentes ni siquiera a la mayor parte de estos, siendo que al 31 de diciembre de 2022 para un total de aproximadamente 11,5 millones de contribuyentes inscritos y activos en el RUC³⁶, la administración tributaria solo cuenta con 847 agentes fiscalizadores³⁷, de donde se puede inferir que con la propuesta, los sujetos van a tener un gran incentivo para dejar de pagar las multas, en espera de que la SUNAT no detecte que han incurrido en infracción y en caso de que los detecte el riesgo de no haber pagado la multa se reduce significativamente puesto que solo se aplicará intereses desde la fecha en que la SUNAT exija su pago.

35 Nótese que de acuerdo con información obtenida de la página web de la SBS el 19.1.2023, la tasa de interés legal efectiva anual al 18.1.2023 es de 3,19% anual o de 0,26% mensual, es decir que esta tasa está muy por debajo de la TIM.

36 Estadísticas del RUC, disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/registrobasetributaria.html>.

37 Se consideran los profesionales que realizaron auditorías y compulsas a nivel nacional en el 2022.

Asimismo, conviene resaltar que en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 3678/2022-CR no se brinda ningún argumento que justifique la variación de la fecha a partir de la cual se aplican los intereses respecto de las multas impagas; por lo que, la propuesta carece de sustento técnico, debiendo ser rechazada de plano.

- b) Entre los argumentos que se utilizan para sustentar esta propuesta se señala que se busca establecer reglas justas respecto de los intereses por las multas por infracciones tributarias dispuestas en el Código Tributario; sin embargo, se omite explicitar en qué consiste la aludida injusticia.

En este punto, corresponde cuestionar si resulta justo que a través de medidas como la planteada se incentive a que los sujetos dejen de pagar oportunamente las multas por incumplir sus obligaciones tributarias, lo que impacta directamente en el cumplimiento de estas obligaciones, las cuales están ligadas, a su vez, con el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales, referidas al pago de los tributos. En ese contexto, es más injusto incentivar este tipo de incumplimientos, pues finalmente ello va a llevar a que los contribuyentes cumplidos estén sometidos a una mayor carga tributaria que los contribuyentes incumplidos, lo cual no es equitativo y atenta contra el principio de igualdad.

Como se ha referido, en el caso de las deudas en favor del Estado, los intereses buscan reparar un alto costo de oportunidad, dado que los ingresos dejados de recaudar significan gastos públicos que dejan de realizarse. Estos gastos pueden ser en salud, educación, infraestructura, productivos o en general políticas de desarrollo nacional. A nivel internacional, para evaluar el costo beneficio de obras públicas se utiliza la "Tasa Social de Descuento" (TSD), que representa el costo para la sociedad del uso de los recursos. La TSD es muy importante para la política económica y social ya que tiene efectos sobre las inversiones en proyectos de beneficio público.

- c) Sobre el argumento esbozado en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 3678/2022-CR que aplicar los intereses moratorios sobre las multas implica imponer una doble sanción a las infracciones.

Al respecto, la citada afirmación es absolutamente incorrecta, ello debido a que la multa se aplica como sanción por el incumplimiento de una obligación formal, en cambio el interés moratorio se aplica a partir del momento en que se incurre en la infracción o, en caso de no poder determinar dicho momento, desde su detección; es decir, desde el momento en que se genera la obligación de pagar la multa; por lo que, su aplicación en modo alguno constituye la aplicación de una sanción por el incumplimiento incurrido que origina la aplicación de la multa, sino que busca que el sujeto pague la multa.

En ese sentido, la aplicación del interés moratorio no constituye una sanción por el incumplimiento en una obligación formal en que hubiera incurrido el sujeto, sino que se origina en la omisión del pago oportuno de la multa, con lo cual resulta claro que su origen es distinto y, por lo tanto, de ninguna manera se aprecia la aplicación de una doble sanción.

- d) En lo referido a que el interés legal previsto en el artículo 1244 del Código Civil busca proteger al Estado de la pérdida del valor nominal de la multa.

Como se ha señalado, el interés moratorio que se aplica sobre las multas no solo busca proteger al Estado de la pérdida del valor nominal de la multa, sino incentivar al

pago oportuno de esta y resarcir al Estado en caso de que no se efectúe oportunamente.

Cabe enfatizar que el interés legal efectivo que establece la SBS es diminuto y su aplicación desincentivaría el pago oportuno de las multas, afectando el efecto disuasorio que tienen este tipo de sanciones en detrimento de aquellos contribuyentes que cumplen correcta y oportunamente con sus obligaciones tributarias.

- e) Finalmente, la modificación planteada para que el interés a que están sujetas las multas se aplique a partir de que la administración tributaria las exija no busca proteger al Estado de la pérdida del valor nominal de la multa, puesto que el solo hecho de aplicar el interés a partir del momento en que esta es exigida por la administración tributaria origina que en los hechos exista una pérdida importante del valor de la multa y como se ha indicado anteriormente, ello resta eficacia a la aplicación de este tipo de sanciones.

Sobre la modificación del artículo 5 de la Ley N° 28053

En lo que respecta a la propuesta de modificación del artículo 5 de la Ley N° 28053, cabe señalar que actualmente conforme con este artículo el interés aplicable a las devoluciones de las retenciones y/o percepciones no aplicadas del IGV es aquel a que se refiere el artículo 38 del Código Tributario, el cual se aplica en el período comprendido entre la fecha de presentación o de vencimiento de la declaración mensual donde conste el saldo acumulado de las retenciones y/o percepciones por el cual se solicita la devolución, lo que ocurra primero, y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva. Añade que, no obstante, se aplicará la TIM a partir del día siguiente en que venza el plazo con el que cuenta la administración tributaria para pronunciarse sobre la solicitud de devolución hasta la fecha en que la misma se ponga a disposición del solicitante.

De acuerdo con la propuesta, se plantea modificar el mencionado artículo a fin de establecer que el interés aplicable a las devoluciones de las retenciones o percepciones no aplicadas del IGV es el interés previsto en el artículo 33 del Código Tributario.

En efecto, se elimina del citado artículo lo siguiente: "No obstante, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) a que se refiere el artículo 33 del Código Tributario a partir del día siguiente en que venza el plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para pronunciarse sobre la solicitud de devolución hasta la fecha en que la misma se ponga a disposición del solicitante".

Al respecto, la modificación propuesta es innecesaria dado que mediante la Resolución de Superintendencia N° 296-2011/SUNAT³⁸ a partir del 1 de enero de 2012 la tasa de interés para las devoluciones en moneda nacional de las retenciones o percepciones del IGV no aplicadas es la TIM.

Asimismo, teniendo en cuenta que las devoluciones de las retenciones y/o percepciones del IGV no aplicadas constituyen en rigor montos pagados en exceso del IGV, por orden, correspondería que su tratamiento se remita al artículo 38 del Código Tributario.

38 Publicada el 31.12.2011.

De otro lado, cabe indicar que conforme se advierte de la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 3678/2022-CR, se hacen las siguientes afirmaciones que no son correctas:

- Se indica que el Estado se financia con elevados montos de retenciones y/o percepciones del IGV no aplicadas y remunera con intereses bajos a los contribuyentes, cuando, como se ha precisado, actualmente las devoluciones por las retenciones y percepciones del IGV no aplicadas se aplica la TIM.
- a) Se señala que las tasas de interés por las devoluciones bajo comentario se aplican en dos tramos:
 - El primer tramo, por el que se aplica la tasa de 0,42%, va desde la declaración donde consta el saldo acumulado no aplicado hasta la solicitud.
 - El segundo tramo, por el que se aplica la TIM, va desde el día siguiente en que vence el plazo con el que cuenta la SUNAT para pronunciarse sobre la solicitud hasta la fecha en que la misma se pone a disposición del solicitante.

Al respecto, de acuerdo con lo informado por la SUNAT, solo luego de vencido el plazo con el que cuenta la administración tributaria para pronunciarse sobre la solicitud de devolución, se puede entender que el artículo 5 de la Ley N° 28053 alude a dos tramos, pero conformados de una manera distinta a la indicada en la Exposición de Motivos.

El primer tramo, al cual se aplica la tasa de interés a que se refiere el artículo 38 del Código Tributario, abarca el período comprendido desde la fecha de presentación o de vencimiento de la declaración mensual donde conste el saldo acumulado de las retenciones y/o percepciones por el cual se solicita la devolución hasta el día en que vence el plazo con el que cuenta la administración tributaria para pronunciarse sobre la solicitud de devolución y el segundo tramo al cual se aplica la TIM, abarca el período comprendido desde el día siguiente al vencimiento del referido plazo hasta la fecha en que se pone a disposición del solicitante la devolución.

Ahora bien, dado que el literal b) del artículo 38 del Código Tributario no establece en realidad, la tasa de interés aplicable a las devoluciones sino que faculta a la SUNAT a señalar dicha tasa, considerando como un parámetro mínimo que aquella no puede ser inferior a la TIPMN, publicada por la SBS el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20, es que la SUNAT al amparo de las facultades que le han sido otorgadas ha dispuesto, como se ha señalado anteriormente, que para las devoluciones de las retenciones y percepciones del IGV bajo comentario se aplique la TIM desde la fecha de presentación o de vencimiento de la declaración mensual donde conste el saldo acumulado de las retenciones o percepciones por el cual se solicita la devolución hasta la fecha en que se pone a disposición del solicitante la devolución, no haciendo ninguna distinción por tramos.

- b) Se indica que las retenciones y percepciones del IGV se aplican sin que exista aún el nacimiento de la obligación tributaria.

Al respecto, esta parte la Exposición de Motivos no es exacta pues, por ejemplo, en el caso de las retenciones del IGV que están reguladas por la Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT³⁹, la retención se efectúa en la fecha en que se realiza el pago, el cual puede determinar el nacimiento de la obligación tributaria

39 Publicada el 19.04.2002.

u ocurrir luego de la fecha en que nace la obligación tributaria del IGV como por ejemplo cuando tratándose de una venta se entrega el bien con anterioridad a la fecha de pago.

- Se indica que las retenciones se aplican a las operaciones de compra y las percepciones a las operaciones de venta, lo cual tampoco es correcto puesto que conforme a la Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT el régimen de retenciones del IGV se aplica a los proveedores en las operaciones de venta de bienes, primera venta de bienes inmuebles, prestación de servicios y contratos de construcción gravadas con dicho impuesto, en tanto que de acuerdo con la Ley N° 29173⁴⁰ los sujetos del IGV deberán efectuar un pago por el impuesto que causarán en sus operaciones posteriores cuando importen y/o adquieran bienes.
- c) Se señala que las retenciones o percepciones generan fondos para que el contribuyente afronte sus pagos de tributos periódicos y evitar así el incumplimiento tributario, cuando en rigor las retenciones o percepciones no implican la generación de fondos para que el contribuyente abone sus impuestos, puesto que el monto retenido o percibido lo tiene un sujeto distinto al contribuyente (el agente de retención o percepción), siendo este quien tiene que empazarlo al fisco.
- d) Se indica que los regímenes de retenciones y percepciones del IGV son sistemas administrativos para incrementar la recaudación, que se implementaron con carácter temporal, que han transcurrido cerca de 20 años y aún se mantienen sin mayor cambio y que restan recursos y liquidez a los contribuyentes.

Al respecto, cabe precisar que los regímenes de percepción y retención del IGV se orientan a combatir la informalidad y la evasión tributaria, por lo que su diseño contempla tasas o porcentajes adecuados y diferenciados en distintas actividades y sectores económicos, buscando asegurar que la suma retenida/percibida cubra el IGV que corresponde pagar, para garantizar el cumplimiento efectivo del IGV a lo largo de la cadena de producción y comercialización, y lograr que el IGV sea un impuesto neutral, no sólo teóricamente, sino también en la práctica.

El objetivo de tales regímenes ha sido reconocido en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 6626-2006-PA/TC, en la cual se afirma que en un contexto como el peruano -con altos índices de economía informal- puede entenderse razonable y necesaria -por lo menos hasta conseguir el pleno cumplimiento de sus fines- la existencia de regímenes de colaboración con la administración tributaria, como en el caso de las percepciones del IGV.

Asimismo, el Tribunal Constitucional ha señalado que estos regímenes no constituyen un nuevo tributo, sino más bien se trata de pagos a cuenta o anticipos de lo que posteriormente será la obligación definitiva de pago del IGV; es por ello que en la liquidación del IGV -restado el crédito fiscal- es posible deducir del impuesto a pagar las percepciones declaradas en el periodo o el saldo no aplicado de percepciones de periodos anteriores.

En ese sentido, no puede señalarse que estos regímenes se establecieron con una predeterminada temporalidad y tampoco puede afirmarse que restan liquidez a los administrados, pues en la mayoría de los casos solo aseguran el pago del IGV que corresponde pagar a los contribuyentes sujetos a dichos regímenes.

40 Publicada el 23.12.2007.

En efecto, la utilización de estos regímenes facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, pues al soportar la retención o percepción del IGV, se impide que dejen de pagar el IGV que causan las operaciones afectas a la retención o causarán las futuras operaciones que realizará el sujeto a quien se efectúa la percepción, lo que disminuye el riesgo de evasión.

Por otra parte, no es exacto que por más de 20 años no se han realizado cambios en la normativa de los regímenes de retenciones y percepciones del IGV, pues si se han realizado modificaciones importantes a la referida normativa. Así, por ejemplo, la tasa aplicable a las retenciones bajó de 6% a 3% y se modificó de 6 a 3 periodos consecutivos el plazo por el cual el contribuyente debe mantener un saldo no aplicado de las retenciones y percepciones del IGV a efecto de solicitar la devolución, entre muchas otras modificaciones.

Finalmente, respecto a la Primera Disposición Complementaria Final de la Autógrafa, no se entiende la razón por la cual señala que lo dispuesto en él se aplica a las solicitudes de devolución de pagos indebidos o en exceso o de retenciones y percepciones del IGV no aplicadas que se encuentren pendientes de resolución y devolución a la fecha de entrada en vigor de la ley materia de la Autógrafa y no se hace referencia a las devoluciones de oficio.

Del costo fiscal de la Autógrafa

Con la propuesta se incentiva y recompensa los pagos indebidos o en exceso atribuibles a faltas o fallas de los contribuyentes, afectando los ingresos del Tesoro. Ello originará, por lo menos, que se duplique el monto de los intereses a devolver, lo que implicaría devolver anualmente 280 millones adicionales⁴¹.

Debe considerarse que esta estimación no considera el potencial uso que podrían realizar malos contribuyentes quienes podrían utilizar la normativa tributaria para rentabilizar sus pagos en exceso, sobre todo si se considera que la tasa TIM equivalente anual es de 9,8% muy superior a la tasa pasiva promedio que ofrece el sistema financiero 0,12% en depósitos de ahorro y 7,62% en depósitos a tres meses.

Tampoco se considera el costo potencial de que los contribuyentes incurran en mayores infracciones, aprovechando la limitada capacidad de la SUNAT para fiscalizar.

Por las razones expuestas, se observa la Autógrafa de Ley, en aplicación del artículo 108 de la Constitución Política del Perú.

Atentamente,



DINA ERCILIA BOLUARTE ZEGARRA
Presidenta de la República



LUIS ALBERTO OTÁROLA PEÑARANDA
Presidente del Consejo de Ministros

⁴¹ Este monto se ha calculado considerando el promedio de los intereses efectivamente pagados en los años 2021 y 2022.



CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Lima, **13** de **noviembre** del **2023**

Habiendo sido observada la autógrafo de ley,
pase a la comisión de:

**-Economía, Banca, Finanzas e Inteligencia
Financiera.**



GIOVANNI FORNO FLOREZ
Oficial Mayor
CONGRESO DE LA REPÚBLICA

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

LEY QUE SINCERA LOS INTERESES POR DEVOLUCIONES DE PAGOS DE TRIBUTOS EN EXCESO O INDEBIDOS, POR RETENCIONES O PERCEPCIONES NO APLICADAS DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y ACTUALIZACIÓN DE MULTAS

Artículo 1. Objeto de la Ley

La presente ley tiene por objeto sincerar los intereses por las devoluciones de los pagos tributarios realizados indebidamente o en exceso, de las devoluciones por retenciones o percepciones no aplicadas del impuesto general a las ventas y lo correspondiente por la actualización de multas.

Artículo 2. Modificación de los artículos 28, 38 y 181 del Texto Único Ordenado del Código Tributario

Se modifican los artículos 28, 38 y 181 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF, y normas modificatorias, cuyos textos quedan redactados de la siguiente manera:

“Artículo 28. COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA

La Administración Tributaria exige el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses.

Los intereses comprenden:

- 1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33;*
- 2. El interés aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181; y,*
- 3. El interés por aplazamiento o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36”.*

“Artículo 38. DEVOLUCIONES DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO

Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectúan en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración



Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33.



Los intereses se calculan aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33.



Tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario debe restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. Tratándose de aquellas devoluciones que se tornen en indebidas, se aplica la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior”.

“Artículo 181. ACTUALIZACIÓN DE LAS MULTAS

1. Interés aplicable

Las multas impagas son actualizadas aplicando el interés a que se refiere el artículo 1244 del Decreto Legislativo 295, Código Civil.

2. Oportunidad

El interés se aplica desde la fecha en que se exige el pago de la multa al deudor por parte de la Administración”.

Artículo 3. Modificación del artículo 5 de la Ley 28053

Se modifica el artículo 5 de la Ley 28053, Ley que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuyo texto queda redactado de la siguiente manera:

“Artículo 5. Intereses en la devolución de las retenciones o percepciones no aplicadas

Se precisa que el interés aplicable a las devoluciones de las retenciones o percepciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas es aquel a que se refiere el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF y normas modificatorias. Dicho interés se aplica en el período comprendido entre la fecha de presentación o de vencimiento de la declaración mensual donde conste el saldo acumulado de las retenciones o percepciones por el cual se solicita la devolución, lo que ocurra primero, y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva”.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES

PRIMERA. Aplicación de las disposiciones de la Ley

Lo dispuesto en la presente ley es de aplicación a las solicitudes de devolución de pagos indebidos o en exceso a que se refiere el artículo 38 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF y normas modificatorias, y el artículo 5 de la Ley 28053, Ley que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, que se encuentren pendientes de resolución y devolución a la fecha de entrada de vigencia de la presente ley. Asimismo, es de aplicación a las multas a que se refieren los artículos 28 y 181 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF y normas modificatorias, que se encuentren pendientes de notificación a la fecha de entrada de vigencia de la presente ley.

Los intereses dispuestos en la presente ley se computan a partir de la entrada en vigencia de la presente ley.

SEGUNDA. Vacatio legis

Lo dispuesto en la presente ley entra en vigor a partir del primer día calendario del mes siguiente al de su publicación.





*Comuníquese a la señora Presidenta de la República para su promulgación.
En Lima, a los veinte días del mes de octubre de dos mil veintitrés.*



[Handwritten signature in blue ink]

ALEJANDRO SOTO REYES
Presidente del Congreso de la República



[Handwritten signature in blue ink]

ARTURO ALEGRÍA GARCÍA
Primer Vicepresidente del Congreso de la República

A LA SEÑORA PRESIDENTA DE LA REPÚBLICA